

范文萍 美国联邦政府内部审计的发展及其启示

美国联邦政府内部审计的发展及其启示

范文萍

(厦门大学管理学院 福建 厦门 361005)

摘要 在美国联邦政府内部审计发展过程中,国会通过颁布一系列的法案明确了内部审计在政府部门和机构中的地位,并且为确保内部审计的独立性在立法中制定了相关的规定。伴随着美国政府规模的扩大,内部审计的内容也在不断适应政府部门管理的需要而变化。本文以对美国联邦政府内部审计立法为线索,回顾了内部审计的发展历程,从中得出一些启示,以期为我国政府内部审计的发展提供借鉴与参考。

关键词 独立董事 公司绩效 公司治理

在世界范围内美国政府内部审计属于发展较先进、较完善的国家之一,其在50多年的发展中取得了一些经验可供我们学习。本文通过回顾美国联邦政府内部审计的发展历程,从中得出发展和完善我国政府内部审计的一些启示。由于美国政府内部审计的每个重要发展阶段都与相关立法的颁布有关,因此,对其发展的回顾以几部重要的立法为线索展开。

一、美国联邦政府内部审计的发展历程

(一)《1950年的会计与审计法案》——联邦政府内部审计的形成期(1950年至1978年) 美国国会最早认识到联邦政府对有效内部审计制度的需求,这一点尤其表现在《1949年国家安全修正法案》、《1950年会计与审计法案》。《1950年会计与审计法案》明确要求每个机构领导建立并维护“……内部控制(其中包括适当的内部审计),其被设计对机构负责的所有资金、财产及其他资产提供有效的控制和受托责任。”国会通过颁布这两部法案,从法律上承认了政府内部审计的作用,也提出了建立政府内部审计的要求。《1950年会计与审计法案》也要求美国审计总署(GAO)在审计联邦机构是否遵循相关程序及范围时,考虑机构内部审计和控制的有效性。按照此法案的要求,GAO于1957年制定了政府机构内部审计基本准则和概念,以指导政府机构建立内部审计并开展工作。1974年GAO在这份政府内部审计指南的基础上进行了修订。该指南指出“为了最大化内部审计的用途,不应该限制内部审计师的活动范围,应该将内部审计的范围扩展到所有的机构活动,以及相关的管理控制。”由此可以看出,联邦政府内部审计的范围并不局限于财务审计,也扩展到了评价经营的效率和效果、审核项目的结果,这如同GAO审计的范围,但是在当时实践中,大多数内部审计范围都指向财务审计。自从1950年的立法颁布后,联邦政府内部审计的发展并不理想,并没有真正地发挥内部控制的作用。这从1976年GAO出具的报告《联邦政府内部审计概况(An Overview of Federal Internal Audit——Government-Wide)》中可以反映出来。GAO在这份报告中总结到:从1950年法案颁布要求建立政府机构内部审计,到上世纪七十年代,法案执行进展缓慢。在一些联邦机构中没有建立内部审计组织,或没有内部审计功能,即使存在内部审计部门,其人员也严重不足。另外,联邦援助项目的增长使外部审计(对州、地方援助项目的审计或监督)占用了较多内部审计资源(60%~80%),以至内部审计不足,内外审计之间没有很好地协调。此阶段是美国政府内部审计的形成期。法案明确要求联邦机构设立内部审计功能,使内部审计的存在有了法定地位。另外,GAO、预算管理局(OMB)制定内部审计的原则、程序及有关指南,有效地帮助机构设立内部审计并推动了内审的开展。此阶段中,内部审计不仅在联邦机构,而且在州及地方政府也开展起来。内部审计活动的内容主要以财务审计为主,但是也存在合规性、经济性、效率性和项目效果性的审计。从相关调查的结果来分析,存在内部审计向综合审计发展的需求。

(二)《1978年督察长法案》——初步建立督察长制度(1978年至1988年) 20世纪70年代GAO发布了一系列的报告,表明政府内部审计未有效地发挥作用,促进政府管理,也没有成为政府部门或机构领导的“耳目”。因此,国会于1978年颁布《督察长法案》。督察长法案建立了12个督察长办公室,并且将12个机构的内部审计组织放入督察长办公室。督察长办公室设立的目的是为了建立独立且客观的单位,以执行并监督与部门的项目和运营相关的审计和调查,指导、协调并建议这些项目和运营活动的政策,这些活动被设计以促进管理的经济性、效率性和效果性,防止并发现其中的舞弊、滥用,让机构领导和国会充分、及时地了解与管理这些项目和运营相关的问题和缺陷,以及必要的纠正措施及其进展。为了确保督察长的独立性,法案规定:督察长办公室的负责人为参议院通过、总统任命的督察长,其实施审计、调查工作。这些督察长对其部门领导负责,但是只有总统才有权免除督察长职位,且免职必须由总统向国会参众两院报告,并提供书面理由列入国会记录。法案要求每个督察长遵循政府审计准则(即“黄皮书”)开展工作。在1978年督察长法案通过后,联邦政府内部审计呈现出两种模式,一类为建立督察长办公室的部门或机构,其内部审计由督察长领导;另一类为没有建立督察长办公室的政府内部审计组织。督察长法案颁布后的10年间,在建立督察长们的部门和机构中很少发现在督察长立法前普遍存在的问题,这些机构普遍遵循了政府审计准则以及其他相关准则,其内部审计工作有很大的发展,并可以有效地促进政府内部控制发挥作用,成为督察长制度成功的例证。而同期未建立督察长办公室的机构,存在以下问题:独立性问题,一些机构没有遵循OMB通告A-50和A-73(这些通告有关联邦运营和项目审计,以及审计后续行动),没有遵循GAO的政府审计准则(如一些机构没有审计项目,内部审计师没有向机构领导或副职报告,在几个机构有不只一个审计或调查单位,而且没有协调的程序)。其他议案对促进内部审计和调查的有效性也发挥了作用。这些议案包括OMB修订的在审计解决问题和后续行动方面的通告A-50,《1984年单一审计法案》通过主体范围的审计代替单个拨款审计,促进更有效率和效果地利用审计资源,建立总统公平与效

作者简介:

范文萍(1972-),女,山西怀仁人,厦门大学管理学院博士研究生

率委员会,协调督察长反舞弊、浪费和滥用职权的工作。国会于1982年通过《联邦政府管理者财务廉洁法案》(FMFIA)。此法案要求政府机构建立内部管理控制和会计系统,而且机构内部管理控制和会计系统识别出重要控制弱点时,需向总统和国会出具报告。此法案的一个重要特征就是要求美国行政机构向总统和国会出具年度报告,报告机构的内部控制是否遵循了联邦准则。督察长们非常支持此法案,不仅评估内部控制和会计系统并且报告,他们也提供监督和技术帮助,帮助管理者设置并执行培训项目,而且提供内部控制和会计方面的咨询。从1978年至1988年政府内部审计的发展来看,督察长制度很好地发挥了作用,并且督察长普遍执行了高质量的工作且在反舞弊、浪费和滥用方面取得了重大的成就。相对来讲,没有设立督察长办公室的机构,其内部审计执行的情况存在较多的问题。这些表明,建立督察长是个成功的制度,因此,可以在政府部门和机构内进一步扩展、深化。在此阶段,政府内部审计的活动内容除了财务审计、综合审计等以外,因为1982年的FMFIA的颁布,内部审计还特别包括对机构内部控制进行评估并报告的工作,并且提供有关内部控制和会计方面的咨询。

(三)《1988年督察长修订法案》——督察长制度的扩展(1988年至1998年) 国会日益认识到督察长制度的重要性,于1988年对督察长法案进行了重大修订。1988年的督察长法案修订条款主要是在27个设有总统任命督察长的主要部门之外,另外在其他34个联邦政府的特定机构设立非总统任命的督察长。这34个特定机构的督察长是由机构的行政首长任命,并对机构首长负责。这些特定机构的行政首长在免除该机构督察长时也必须报告国会参众两院,并提供书面理由列入国会记录,以确保非总统任命的督察长的独立地位。自从督察长法案颁布之后,设有督察长的机构内审和调查人员有了很大的发展,他们在机构内较好地开展了工作。具有督察长机构的内部审计和调查人员的总数从1981财年约5800人,增加到1988财年约7800人。1998年,57个督察长办公室(OIG)有几乎10000个审计和调查人员,并且每年花费约11亿美元。进入上世纪90年代,督察长的内容发生了一些变化,从合规审计转变到评估管理控制系统,评估机构风险并制定战略规划上。90年代出台的一些法案为督察长提供了更多机会,使联邦政府内部审计的服务范围扩展了。《1990年首席财务官法案》(CFO) 随后经《1994年政府管理改革法案》扩展,要求24个主要部门和机构的督察长们负责每年审计他们的机构财务报表,识别并纠正财务管理的弱点,可靠地报告财务运营的结果,为监督和决策提供可靠的信息。联邦政府内部审计的范围涉及到财务报表审计。《1996年联邦财务管理改进法案》(FFMIA)要求审计师执行财务报表审计,报告机构的财务管理系统是否遵循联邦会计准则,联邦财务管理系统的要求,以及美国政府的标准总分类账。如果机构的财务管理系统没有以上的要求,机构领导需建立弥补计划,督察长们将监督机构执行这些弥补计划,如机构没有在确定的日期完成,他们将向国会报告情况和原因。《单一审计法案》扩展了联邦监督的重点,从一个个的拨款检查转变到获取特定联邦项目资金的州或地方政府或机构整体财务审计。《1993年政府业绩与成果法案》使督察长们对改进政府项目的经济性和效率性有重要的影响。如当编制并更新战略计划和业绩计划,以及构建衡量业绩的因素时,督察长们能给机构提供有价值的建议。《1996年克林杰-可汗法案》以及《1995年的纸张减少法案》重点在应用信息资源支持机构任务并提高机构业绩,提高运营的效率和效果,以及通过有效利用信息技术改善为公众提供的服务。广泛地使用信息技术,使政府机构处于高风险中,这对督察长们提出了新的挑战也为他们提供了新的舞台。在1988年至1998年期间,随着1988年对督察长法案的修订,在30多个联邦机构中设立了由机构首长任命的督察长,从而在联邦机构中更大范围地推广了督察长制度,使政府内部审计的工作能更好地开展,确保了内部审计的效果。进入20世纪90年代,一系列法案的颁布为督察长的工作提供了更多的机会,如财务报表审计、参与战略规划制定、拨款、合同审计等。

(四)《2008年督察长改革法案》——强化督察长的作用(1998年至今) 安然、世通公司等财务报表舞弊导致了2002年萨奥法案的颁布,这部法案的出台,促使公司的内部审计部门的重心转移到合规性上,即对萨奥法案有关内部控制的遵循性上,关注的重点在于内部控制的有效性。随着金融危机的爆发,IIA在2009年3月的调查显示,企业的内部审计重心从萨奥内控的遵循性转向了促进改善风险管理和治理程序中。在同样的经济背景下,政府机构中的内部审计也存在重心转移的情况。2002年萨奥法案的颁布,也影响到政府部门。OMB在2006年修订了《OMB通告A-123》,强调联邦政府机构管理层的内部控制责任,这样政府内部审计也关注管理层是否建立并维护了相应的内部控制,以及内部控制的有效性。在2007年夏由美国金融机构破产开始的金融危机,逐渐蔓延到整个世界,其影响的广度和深度堪称“百年一遇”。美国政府采取了一系列措施予以应对金融危机,以稳定经济,遏制其继续恶化,树立公众对国家经济的信心。随着情况的变化,政府内部审计在新时期也发生了相应的变化,加入到这场应对金融危机的战斗中。进入21世纪,考虑到督察长制度在发挥作用中存在的一些问题,经过多次听证并调查,国会颁布了《2008年督察长改革法案》(简称改革法案),于2008年10月14日生效。在此改革法案中,重要的变化包括:第一,改革法案将适用于总统任命督察长的资质标准扩展到了选择特设联邦机构督察长(DFE IGS)。1978年法案要求总统任命的督察长不考虑政治立场,只是考虑以正直和界定的能力为基础。然而,机构领导任命的督察长则不包括这个规定。改革法案将这些资质标准扩展到选择DFE IGS。第二,改革法案提前了向国会报告督察长们免职或调职的时间——在计划IG免职前至少30天报告,而不是以前仅事后报告免职。这样,所有督察长独立性提高了。第三,新设立了督察长公平与效率委员会,以此代替总统公平与效率委员会及公平与效率执行委员会,帮助督察长团体并广泛支持政府工作以协调和改进监督。此督察长改革法案一方面进一步提高、保护了督察长的独立性,另一方面设立新的委员会,增进督察长间的协调并提高工作的效率。美国的金融管制体系与近几十年来金融市场、金融产品及相关风险的发展并不同步,加之金融危机的爆发,所以迫切需要对金融管制体系进行改革。GAO于2009年3月25日发布报告《督察长 独立监督金融管制机构》。这份报告主要讨论《改进金融和商品市场监督与受托责任法案》中建议在关键的金融管制机构内(包括联邦储备局、商品期货交易委员会、美国信用社管理局、养老金收益担保公司和证券交易委员会)督察长的任命由机构领导转为由参议院通过,总统任命的方式,以此提高这些机构督察长的独立性。审计独立性的一般原则是任命源越远离被审计的主体,独立性越好。国会认为督察长由机构任命到总统任命的变化是增强督察长独立性的关键因素。此次,欲将几个关键的金融管制机构督察长的任命权从机构领导变为总统,可见国会目的在于增强其独立性而促进这些IG对重要金融监管机构的监督。金融危机爆发后,GAO审核了金融监管方对一些大型、复杂金融机构风险管理的监督情况。GAO的分析

表明,大型金融机构风险管理不充分是引起当前金融危机的原因之一。这些金融机构没有适当识别、量和管理风险所产生的问题,不仅与公司治理相关,而且也与监管方监督风险管理系统不充分有关。金融危机使监管方更注重对风险的管理。相应地,监管方的督察长也需要将监管方的风险管理程序、内容等列为工作的重点,及时在监督中识别、发现问题,提出改进意见,帮助监管方提高风险管理水平。1998年至今这段时期,美国经历了影响全球的一些大事件,安然等公司的财务丑闻,以雷曼兄弟公司等破产开始的金融危机。在这些大事件之后,国会、政府都相应出台法案和相关制度来规范市场,政府内部审计也深受其影响。

二、美国联邦政府内部审计的启示

(一)明确政府内部审计的法律要求 美国是世界上最早在法律上明确要求建立现代政府内部审计的国家。通过一系列的立法,如国会通过的《1950年会计与审计法案》、《1978年督察长法案》、《1988年督察长修正法案》、《2008年督察长改革法案》等,使政府内部审计的设立、工作的开展具有法律保障,而且具有一定的权威性。立法上明确规定建立政府内部审计后,美国审计总署、预算管理总局都先后制定准则、制度、指南,以指导政府内部审计工作的开展。我国目前涉及到政府内部审计的法律和规章都不十分明确。如1999年修订的《会计法》要求,各单位建立内部会计监督制度,单位内部会计监督制度应当明确对会计资料定期进行内部审计的办法和程序。这可理解为,政府部门应该建立作为内部会计监督制度一部分的内部审计制度。2006年修订的《审计法》规定,依法属于审计机关审计监督的单位,应当按照国家有关规定建立健全内部审计制度,其内部审计工作应当接受审计机关的业务指导和监督。具体分析,政府部门属于审计监督对象,应按有关规定建立内部审计制度,那么国家有关规定又是什么呢?极少见到。从这些规定中可以看出,《会计法》、《审计法》对建立政府内部审计的要求都不明确,以致缺乏必要的强制要求成为影响我国政府内部审计发展的一个重要因素。因此,要发展我国的政府内部审计,首先在法律上应该明确提出建立政府内部审计的要求,确立其法律地位,在发展过程中,根据需要再陆续颁布法律予以补充、修改。其次,辅之以相关的准则、制度以指导政府内部审计开展工作。

(二)特别强调政府内部审计的独立性 美国联邦政府内部审计特别强调独立性,针对独立性提出的一些保护措施在立法中都有体现,具体包括:政府内部审计报告兼具内部审计和外部审计报告的特征,尤其是联邦政府内部审计既向机构领导报告又向国会报告;内部审计领导的任命、解聘有法律的保护;总统任命或法案特别规定的督察长们有单独的预算账户。这些在立法中有明确规定的内容,很好地保障了内部审计的独立性。我国目前政府内部审计机关的设置有这样几种:单独设立、设在财务部门内部,或是设在纪检和监察部门内部。不单独设立的内部审计机构,无法直接向部门领导报告工作,影响内部审计作用的发挥。另外,也没有具体的法律规定政府内部审计专门的预算、领导任命、解聘等。这样不能确保内部审计的独立性,那么其发挥作用也就缺乏保障。

(三)政府内部审计的范围应不断扩展 美国联邦政府内部审计范围不断扩展,从传统的内部控制评价、财务审计扩展到经营审计、绩效审计、风险审计,以及参与政府制定战略计划等咨询方面。根据国家、政府的需要,内部审计的范围也在不断调整。如在安然等财务报告丑闻后,以内部控制的遵循为主要审计内容,而在金融危机中,以风险管理、治理程序为重心。我国的政府内部审计主要开展财务收支审计、经济责任审计,对内部控制、资产管理等方面进行调查、分析和评价,有些还承担些辅助调查和监察的任务,目前开展绩效审计、风险审计等还较少。在业务范围扩展方面,我国政府内部审计应该根据经济的发展、公众的需求在服务范围上向更广阔的领域发展,不仅在确认服务方面,而且也可以在咨询方面扩展。

(四)合并内部审计职能机构 美国政府内部审计经历了由多个单位具有内审功能发展到集中于单独的督察长办公室的过程。最终集中的原因在于,多个单位发挥同样的功能容易造成职责分散混乱。目前我国一些政府部门的内部审计职能由若干部门共同履行,没有协调程序,很容易造成混乱,多头负责却无人负责的情况。因此,应该设立独立的内审机构以有效发挥其功能。

(五)外部审计机构对内部审计的影响作用 美国审计总署既从联邦政府内部审计的建立、程序的制定上通过制定指南指导,又通过外部的审计发现问题并提出建议。同时,审计总署又与政府内部审计合作进行财务报表审计、战略计划等,共同协调。美国审计总署在政府内部审计发展中起着主导作用。另外,美国联邦政府设有专门的机构——总统公平与效率委员会(PCIE)和公平与效率执行委员会(ECIE)(2008年两个委员会被督察长公平与效率委员会代替),负责管理和协调政府部门内部审计。这样,在美国,既在联邦政府内部设有专门机构对联邦政府内部审计管理、协调,又通过联邦政府外代表国会的审计总署对政府内部审计指导、监督。我国在1998年以前,对内部审计的管理工作一直是以行政管理为主,即由审计机关内设专门的内部审计管理机构负责对内部审计工作进行管理、指导和监督。1998年后因机构改革,中国内部审计协会通过行业自律方式管理、指导和监督内部审计工作。从此,审计机关对内部审计的管理从直接的行政管理改为审计机关指导、监督和管理内部审计协会的间接管理。在我国,政府部门内部审计制度是政府行政管理体制的一部分,对政府内部审计的发展和完善涉及到政府部门内部的机关设置和监督制约机制,是政府进行行政管理体制改革的一项重要举措。内部审计协会不具备颁布法律和发布规章的权力,也缺乏必要的权威性,无法要求政府部门按照它的要求建立、发展和完善内部审计制度。

参考文献:

- [1]刘力云:《论发展和完善我国政府部门内部审计》,《审计研究》2007年第3期。
- [2]GAO, Internal Auditing in Federal Agencies—Basic principles, standards, and concepts, 1974.
- [3]GAO, Ten-Year Perspective on Federal Inspectors General, 1988.
- [4]GAO, Federal Inspectors General——An Historical Perspective, 1998.

(编辑 聂慧丽)